

N° 423983
Airbus SAS, Airbus Opérations SAS et
Airbus SEP

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 12 février 2021
Décision du 10 mars 2021

CONCLUSIONS

M. Laurent Cytermann, Rapporteur public

Cette affaire pose la question de l'exercice de rattachement de commissions versées par un contribuable à une de ses filiales en contrepartie du transfert à celle-ci des risques financiers associée à des garanties envers des clients. Alors que votre jurisprudence sur le rattachement des produits correspondant à des prestations continues est assez dense, elle comporte moins d'illustrations sur le rattachement des charges et cette affaire permettra de la compléter.

Le litige est né de vérifications de comptabilité dont ont fait l'objet les sociétés Airbus France SAS et Airbus SEP¹, membre du groupe fiscalement intégré dont la société Airbus SAS est la tête, portant sur les exercices clos en 2004 et 2005. Deux avis de mise en recouvrement ont été émis à l'encontre d'Airbus SAS, l'un portant sur la reprise d'une créance de report en arrière (« carry back ») du déficit de l'exercice 2004 qui avait été restituée à l'entreprise en 2009, à hauteur de 22 716 382 euros, l'autre sur des suppléments d'impôt sur les sociétés et de prélèvements additionnels au titre de l'exercice 2005 à hauteur de 190 292 844 euros, en droits et pénalités. Après avoir obtenu des dégrèvements partiels en première instance et en appel, les trois sociétés Airbus SAS, Airbus Opérations SAS (venant aux droits de la société Airbus France SAS) et Airbus SEP se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 12 juillet 2018 de la cour administrative uniquement en tant que celui-ci s'est prononcé sur deux chefs de redressement, à savoir la remise en cause de la déduction au titre des exercices 2004 et 2005 des commissions versées par Airbus SEP à une filiale irlandaise du groupe, Airbus Financial Services (AFS).

Deux types de commissions sont en cause :

¹ Les sociétés en participation (SEP) relevant de l'article 8 du code général des impôts, la vérification de comptabilité portant sur Airbus SEP a donné lieu à une rectification du résultat d'Airbus France SAS à hauteur de ses droits dans la SEP, cette rectification étant à son tour remontée au résultat d'ensemble de l'intégration fiscale.

- Les premières ont été versées dans le cadre d'un contrat signé le 31 décembre 2004 entre Airbus SAS et AFS, dit « *asset swap agreement* » (ASA), qui porte sur le transfert de garanties dites « à première demande », propres au marché nord-américain. Dans le but de pénétrer ce marché, l'ancien GIE Airbus (qui était la structure de tête du consortium jusqu'à sa fusion-absorption par Airbus SAS en 2004) avait mis en place la formule suivante : les avions étaient acquis par des groupes d'investisseurs, puis loués à des filiales *ad hoc* du groupe puis sous-loués aux compagnies aériennes ; le GIE garantissait aux filiales *ad hoc* le risque financier associé à une défaillance des compagnies aériennes sous-locataires. Au cours de l'année 2004, ces garanties ont été transférées à AFS en contrepartie du paiement d'une commission de 727 427 100 dollars, soit 561 480 941 euros.

- Les secondes ont été versées dans le cadre de trois contrats dits « *put option agreements* » (POA) signés le 30 septembre 2004, le 31 décembre 2004 et le 31 décembre 2005 entre Airbus SAS et AFS, et portent sur le transfert de garanties dites de « valeur résiduelle ». L'engagement de la SEP Airbus envers les acquéreurs d'avions consistait, lorsque l'acquéreur souhaitait revendre l'avion à l'issue d'une période prédéterminée (dite « fenêtre »), le plus souvent de 10 ans à compter du contrat de vente, à lui verser la différence entre le prix qu'il obtenait sur le marché et un prix fixé à l'avance ou à ce que l'avion soit acquis à ce prix par une entité du groupe Airbus. Là encore, ces engagements ont été transférés à AFS contre des commissions de 644 556 384 euros en 2004 et 57 340 661 euros en 2005.

L'administration fiscale a estimé que les prestations de couverture des garanties fournies par AFS dans le cadre de ces contrats étaient des prestations continues, l'obligation s'étendant sur toute la durée du contrat, et qu'en vertu des dispositions combinées des articles 38.2, 39.1 et 209 du code général des impôts (CGI), la SEP Airbus ne pouvait déduire les commissions versées au titre des exercices 2004 et 2005, les prestations de couverture n'ayant pas encore été exécutées. La cour a fait droit à ce raisonnement.

1. Le premier groupe de moyens est relatif à la déduction des commissions ASA. Avant d'examiner les différents moyens, nous présenterons le cadre juridique et votre jurisprudence sur l'exercice de rattachement des produits et des charges correspondant à des prestations de services.

1.1. Comme vous le savez, les articles 38.1, 38.2 et 39.1 du CGI énoncent des définitions générales du bénéfice imposable et des charges déductibles, auxquelles renvoie l'article 209 s'agissant de l'impôt sur les sociétés, qui reposent sur les principes de la comptabilité d'engagement et de la spécialité des exercices : les produits et les charges doivent être rattachés à l'exercice au cours duquel ils deviennent certains dans leur principe et dans leur montant, indépendamment de leur encaissement ou de leur paiement. Ceci rejoint le principe énoncé par l'article 38 *quater* de l'annexe III du CGI, selon lequel « *les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt* ».

Les règles de rattachement diffèrent en présence de deux notions qui se recoupent partiellement, celle des produits et charges constatés d'avance et celle des prestations continues ou à échéances successives. Depuis la loi de finances pour 1979, l'article 38.2 *bis* dispose que « *les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la*

livraison des biens pour les ventes ou opérations assimilées et l'achèvement des prestations pour les fournitures de services » : ainsi, le produit sera intégré au résultat imposable de l'exercice n si la prestation de services est achevée au cours de cet exercice, même si la prestation a été convenue et est certaine dans son principe et son montant dès l'exercice n – 1. Ceci correspond à la notion comptable de produits constatés d'avance, l'article 444-48² du plan comptable général (PCG) disposant que ce compte « *enregistre les produits perçus ou comptabilisés avant que les prestations ou les fournitures les justifiant aient été effectuées ou fournies* » ; il s'agit d'un compte de régularisation, qui est crédité en fin d'exercice à hauteur du débit des comptes de produits concernés. Le CGI ne comporte aucune disposition analogue concernant les charges, mais la définition comptable des charges constatées d'avance³ est exactement symétrique à celle des produits.

Le a. de l'article 38.2 *bis* énonce une dérogation à la règle applicable aux produits constatés d'avance s'agissant de deux catégories de prestations, les « *prestations continues rémunérées notamment par des intérêts ou des loyers* » et les « *prestations discontinues mais à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices* » : ces produits doivent être pris en compte, non au titre de l'exercice d'achèvement de la prestation mais « *au fur et à mesure de l'exécution* ». Là encore, le CGI ne comporte pas de disposition symétrique concernant les charges.

Deux grands enseignements peuvent être tirés de votre jurisprudence. Tout d'abord, la notion de charges constatées d'avance ne se confond pas avec celle de charges destinées à générer des produits qui ne réaliseront qu'au cours d'exercices ultérieurs. Rompant avec une décision antérieure qui avait suscité des interrogations (CE, 8 janvier 1997, *SARL Lap Bugatti*, n° 147760, Tab.), vous avez jugé que les frais exposés par une société de vente par correspondance pour la confection de catalogues se rattachent à l'exercice au cours duquel ces catalogues lui sont livrés, quand bien même ils n'auraient pas encore été distribués, et qu'ils ne constituent pas des charges payées ou constatées d'avance, dès lors qu'ils ont eu pour contrepartie la confection et la livraison des catalogues réalisés et livrés au cours du même exercice (CE, 29 juillet 1998, *Min. c/ SA Bergère de France*, n° 149517, Tab.). Il en va de même de frais exposés par une société pour la réalisation par une société tierce de patrons de vêtements, même si la commercialisation en série intervient l'année suivante (CE, 20 février 2002, *Min. c/ Société La Chemise Lacoste*, n° 221437, Rec.) ou de préloyers versés en amont d'une location dans le cadre d'un crédit-bail, qui ont pour contrepartie la réalisation d'une construction selon les directives données par le crédit-preneur (CE, 12 janvier 2004, *SA Etablissements Nougéin*, n° 243273, Tab.). Comme l'avait résumé François Loloum dans ses conclusions sur la décision *SA Bergère de France*, « *il n'existe pas de principe fiscal de rattachement des charges aux produits* ».

Ensuite, vous retenez pour la qualification de prestations continues une approche économique plutôt que juridique, tendant à appréhender la réalité de l'exécution compte tenu de l'ensemble des parties en présence. Au sein de l'abondante jurisprudence relative à l'article

² Dans la version applicable aux années en litige, qui est celle du PCG de 1999 ; cf. l'article 944-48 dans la version actuelle.

³ Articles 211-1-5° et 444-48 dans la version applicable aux années en litige ; articles 211-8 et 944-48 dans la version actuelle.

38.2 *bis*, nous retiendrons deux décisions particulièrement éclairantes pour la présente affaire, car elles ont en commun de porter sur une prestation consistant à supporter une charge en lieu et place du bénéficiaire :

- Est qualifiée de prestation continue une opération de cautionnement, dès lors que l'obligation contractée par l'organisme accordant sa caution et qui justifie la commission perçue par lui s'étend sur toute la durée couverte par le contrat de caution, alors même que l'octroi d'une caution permet à son bénéficiaire de réaliser l'opération nécessitant cette caution dès la délivrance de celle-ci (CE, 8 mars 2002, *Banque française de crédit coopératif*, n° 199468, Rec.) ;
- Il en va de même d'une prestation de délégation de gestion de dossiers d'assurances, comportant la charge de l'indemnisation des sinistres, même si la rémunération est perçue en une seule fois, dès lors que le délégataire est tenu à une obligation contractuelle de longue durée (CE, 11 avril 2008, *Min. c/ C...*, n° 279786, Tab.).

Comme l'ont relevé nombre de commentateurs (cf. notamment E. Mignon, « Prestations continues : la logique économique l'emporte », RJF n° 9-10/2000), il s'agit de prestations triangulaires puisque le payeur de la prestation ne se confond pas avec le ou les bénéficiaires potentiels des sommes qui devront être versées par le prestataire. Dans ces deux affaires, si la prestation peut donner lieu à un paiement immédiat, elle n'est réalisée qu'au cours d'une certaine durée.

1.2. Les sociétés requérantes soutiennent en premier lieu que la cour a commis une erreur de droit et une erreur de qualification juridique⁴, insuffisamment motivé son arrêt et dénaturé les pièces du dossier en jugeant que la prestation fournie par AFS dans le cadre du contrat ASA était une prestation continue et que la commission versée par Airbus SEP avait le caractère d'une charge constatée d'avance.

Elles se prévalent de votre jurisprudence sur les charges constatées d'avance, en exposant que la commission avait pour Airbus SEP une contrepartie immédiate, cette société étant dès son paiement libérée de ses obligations envers les locataires des avions. Toutefois, la cour n'a pas commis l'erreur qui l'aurait mise en contradiction avec votre jurisprudence *SA Bergère de France*, consistant à différer la déductibilité d'une charge au motif qu'elle correspondrait à des produits ultérieurs. La cour a analysé la prestation fournie par AFS, qu'elle a décrite comme « un engagement de garantir l'équilibre financier de la location des appareils », constituant « une prestation continue rendue sur la durée de location des avions fixée à vingt-deux ans par les contrats correspondants ». Ainsi analysée, la prestation n'était pas achevée au moment du paiement de la commission. Au demeurant, il n'existe pas en l'espèce de produit pouvant être mis en relation avec la charge : la commission payée par Airbus SEP n'avait pas pour objet de générer des produits futurs, mais de substituer une charge immédiate et certaine à des charges futures et incertaines, qui étaient d'ailleurs en partie comptabilisées sous forme de provisions. Nous ne sommes donc pas dans l'hypothèse de la jurisprudence *SA Bergère de France*.

Les requérantes affirment aussi qu'il faudrait envisager la prestation uniquement sous l'angle de ses effets entre les parties au contrat, à savoir Airbus SAS et AFS, sans tenir compte des

⁴ Sur l'exercice d'un contrôle de qualification juridique en cassation sur la notion de prestation continue, cf. CE, 15 février 1999, *Caisse régionale de crédit agricole mutuel du Gard*, n° 172643, Tab.).

tiers comme l'a fait la cour. Notons que ce contrat présentait comme particularité que le débiteur de la commission stipulée, Airbus SEP, n'en était pas signataire, ce qui brouille quelque peu la ligne d'argumentation développée par le pourvoi. Mais ce n'est pas là l'essentiel, car l'approche qui vous est proposée est précisément celle que vous avez écartée avec constance dans votre jurisprudence sur les prestations continues, notamment dans les décisions *Banque française de crédit coopératif* et *C...* Vous vous êtes fondés sur la circonstance que le contrat mettait à la charge du prestataire une obligation envers des tiers bénéficiaires et c'est en raison de la durée de cette obligation que vous avez retenu la qualification de prestation continue. La décision *Banque française de crédit coopératif* a abjuré une jurisprudence antérieure (CE, 1^{er} février 1995, *SA Caisse de garantie mutuelle pour le crédit et le crédit-bail*, n° 131940, Rec.), qui n'envisageait le contrat de cautionnement qu'au regard de son effet immédiat pour le payeur.

La seule difficulté tient à ce que cette jurisprudence sur les prestations continues a été rendue sur le fondement de l'article 38.2 *bis* sur les produits et qu'il n'existe pas de disposition équivalente pour les charges. Les requérantes tentent de vous convaincre qu'il devrait en résulter des conséquences différentes, mais nous ne rejoignons pas cette analyse. Selon son exposé des motifs, la loi de finances pour 1979 a entendu « aligner la règle fiscale sur la pratique comptable » et l'article 38.2 *bis* exprime ainsi ce qui résulte du principe général de connexion fiscal-comptable. Or, comme le droit comptable définit les charges constatées d'avance de manière symétrique aux produits constatés d'avance, cette même symétrie doit se retrouver en droit fiscal. Notons d'ailleurs en ce sens que dans une affaire *Min. c/ Société TSVI* (CE, 16 février 2011, n° 315625, Inédit), vous avez cité l'article 38.2 *bis* pour appliquer la notion de prestation continue à des charges. Enfin, dès lors que la jurisprudence sur l'article 38.2 *bis* conduirait à appliquer aux produits d'AFS, si cette société était imposable en France, le régime de rattachement des prestations continues, il est logique d'en faire de même pour les charges d'Airbus SEP qui correspondent à ces produits⁵. L'arrêt de la cour est suffisamment motivé même si elle n'a pas explicitement répondu à l'argument tiré du transfert des risques financiers.

1.3. Toujours sur la commission ASA, il est soutenu à titre subsidiaire que la cour aurait commis une EQJ et dénaturé les pièces du dossier même si l'on prend en compte la garantie fournie aux tiers. Le fait que la prestation ait eu une contrepartie immédiate pour Airbus SEP exclurait toute qualification de charge constatée d'avance. Là encore, les requérantes tentent de se prévaloir de la décision *SA Etablissements Nougéin* mais le parallèle n'est pas pertinent car il n'y avait pas dans cette affaire de tiers bénéficiaire.

2. Les moyens suivants sont relatifs aux commissions POA et appellent en grande partie des réponses analogues.

⁵ Comme l'indiquait Jean Courtial dans ses conclusions sur une décision *Min. c/ SA Pinault Normandie* (CE, 1^{er} juin 2001, n° 157650, Inédit), « s'il n'existe pas de principe fiscal conduisant à traiter systématiquement les charges et les produits correspondants de manière symétrique, la cohérence est toujours préférable à la discordance ». A la différence de la jurisprudence *Bergère de France*, il ne s'agit pas de la correspondance entre les charges d'une société A et les produits qui pourraient être générés par ces charges pour la même société A, mais de la correspondance entre les charges de la société A et les produits d'une société B.

2.1. La cour aurait commis une erreur de droit et dénaturé les pièces du dossier en jugeant que la prestation ne pouvait être regardée comme fournie avant la date fixée par les contrats de cession d'aéronef pour la mise en œuvre des garanties de valeur résiduelle. On retrouve l'argumentaire sur la libération immédiate du risque financier associé à la garantie transférée pour Airbus SAS, mais là encore, la cour s'est fondée à juste titre sur la durée de l'obligation incombant à AFS. La circonstance qu'une provision pour risque associée à une garantie de rachat doit être comptabilisée au titre de l'exercice au cours duquel est intervenue la vente (CE, 13 juillet 2007, *Sté Volkswagen France*, n° 289233, Rec.) est sans incidence, les règles de rattachement des provisions se distinguant de celles des charges. Par ailleurs, si nous sommes d'accord avec le pourvoi pour estimer que la circonstance relevée par la cour que Airbus SAS restait débitrice des garanties envers les clients en étant seulement remboursée par AFS n'est pas déterminante (cf. la décision C..., où est jugée sans incidence la circonstance que le délégataire n'avait pas de relation contractuelle avec les assurés), ceci n'invalide pas son arrêt car le motif déterminant lié à la durée de l'obligation y figure.

2.2. La cour aurait ensuite commis une erreur de droit et une erreur de qualification juridique et dénaturé les pièces du dossier en ne considérant pas à tout le moins que les contrats POA auraient produit leurs effets de manière linéaire au cours du contrat. Les sociétés invoquent à titre subsidiaire la qualification de prestation continue, mais à la différence des contrats ASA, les contrats POA mettaient à la charge d'AFS une prestation discontinuée à échéance successive, puisqu'elle était susceptible d'être mise en œuvre à chaque date anniversaire de 10 ans après la vente d'un avion. Ce moyen sera donc écarté, de même que le moyen reposant sur les mêmes arguments et contestant la partie de l'arrêt qui a accueilli l'appel incident du ministre.

2.3. Le dernier moyen est tiré de ce que la cour a dénaturé les pièces du dossier en estimant, pour rejeter l'appel de la société et faire droit partiellement à l'appel incident du ministre, qu'aucun contrat de cession ne prévoyait la mise en œuvre de la garantie de valeur résiduelle au cours des exercices clos en 2004 et 2005. Il est exact que figurait au dossier une liste d'opérations montrant que pour 7 d'entre elles, représentant un montant total de commission 38 014 664 euros, la « date fenêtre » intervenait en 2005. Vous annulerez donc l'arrêt attaqué en tant seulement que la cour a refusé le rattachement à l'exercice clos en 2005 de cette part des commissions POA.

2.4. Vous réglerez l'affaire au fond dans cette mesure et serez saisis de l'appel incident du ministre contre le jugement, qui avait partiellement donné gain de cause à la société en répartissant de manière linéaire les commissions POA. Vous remettrez en cause ce mode de calcul puisque ces commissions ont pour contrepartie des prestations discontinuées à échéances successives et non des prestations continues. Le ministre soutenant devant vous que la somme de 38 014 664 euros a déjà donné lieu à un dégrèvement et n'étant pas contredit sur ce point, vous jugerez que c'est à tort que le tribunal a accordé une décharge partielle au titre des commissions POA.

PCMNC :

- A l'annulation de l'arrêt en tant seulement que la cour, a refusé le rattachement à l'exercice clos en 2005 de la part des commissions versées au titre des conventions

intitulées « put option agreements » correspondant à l'exécution, au cours de cet exercice, des prestations dues par la société AFS ;

- Dans le cadre du règlement au fond, à la remise en cause de la décharge accordée à ce titre par le jugement de première instance et à la réformation du jugement à ce qu'il a de contraire à votre décision ;

- Au rejet des conclusions présentées par les sociétés requérantes au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.